

İŞLETMELERDE STRATEJİK YÖNETİM VE PLANLAMA AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE ENSTRÜMANLARI

N. YÜZBAŞIOĞLU, Niğde üniversitesi,
Y. CERAN, Niğde üniversitesi

I. GİRİŞ

Başlangıçta İşletme Politikası olarak başlayan işletmecilik eğitimi, daha sonra, özellikle 1980 lerden itibaren stratejik yönetime dönüşmüştür. İşletme politikası anlayışının hakim olduğu periyotlarda işletme içi bakış açısı ve işletmenin çevresini nispeten sabit kabul eden bir bakış açısı hakim olagelmıştır. Ancak, günümüzde yaşanan değişim gerek işletmeleri gerekse de onların yaşam alanlarını ve çevrelerini çok yönlü olarak etkilemektedir. Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme içi bakış açısının yetersizliğini ve işletmelerin dış çevresini de esas alan yeni işletme yönetimi yaklaşımlarının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Koçel, 2004 [1]). Bu yüzden çalışma iç ve dış çevrenin birbirine uyumunun stratejik yönetimin önemli bir gereği olduğu öngörüsüne dayanmaktadır. Yani Koçel'in vurguladığı sadece işletmenin belirli alanlarına yoğunlaşmak yerine işletmeyi bir bütün olarak gören bütüncü-generalist yaklaşımı yeğlemektedir. Teknolojik gelişmelere koşut gittikçe kızışan rekabet, şirketlerin kâr marjlarının giderek düşmesine, buna mukabil tedarikçilerin kâr marjlarının ise yükselmesine sebep olmaktadır. Tüketiciler açısından bakıldığında ise uzun vadeli taksitli satışlar, satış sonrası servislerindeki iyileşmeler, garanti kapsamında, zamanında genişlemeler ve uzamalar olarak tüketiciye yansımaktadır. Bu gelişmelerin doğal sonucu olarak yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe sisteminde koşut arayışlar ortaya çıkmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 6-7 [2]). Buna karşın şirketlerin büyük çoğunluğu ise mevcut durumu daha bir hararetle sürdürmekten öteye gitmeyen yönetim tarzlarında basit değişiklikler yapmaktan başkaca bir çare düşünmemektedirler.

Öte yandan süregelen bu durum birçok işletme yöneticisini ise stratejik düşünmeye ve bunun sonucu olarak ta örgüt yapılarını, üretim ortamlarını, metotlarını ve yönetim anlayışlarını radika bir şekilde değiştirmeye yöneltmiştir. Yoğunlaşan rekabet, genellikle düşük fiyat (maliyet), yüksek kalite ve daha fazla mal ve hizmet çeşitlenmesini zorunlu kılarak, müşteri tatmini gibi ön plana çıkan faktörler

muhasebeyi, işletmeler açısından işletme yönetiminde kayıt düzeni olmaktan çıkararak, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren, daha doğrusu ileriye dönük ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç konumuna getirmiştir. Böylece işletme yöneticileri, maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak yararlanma anlayışı üzerinde odaklanarak maliyet yönetimi kavramını içselleştirmeye başlamışlardır (Karcioğlu, 2000: 1-2 [3]).

II. STRATEJİK YÖNETİMDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE

Risk sahiplerinin beklentilerini karşılamak amacıyla, strateji; organizasyonun faaliyet gösterdiği alana, çevreye ve kaynaklara uyum faaliyeti olarak tanımlanabilir (Johnson ve Scholes, 1993: 5-10 [4]). Fakat çalışmanın amaçlarına uygunluk bakımından stratejiyi ikili bir ayrıma tabii tutmak yerinde olacaktır; yöneticinin tasarladığı, önerdiği ve beklediği geleceğe yönelik stratejiler olarak tanımlanan *kurgulanan (amaçlanan) stratejiler*, öte yandan zaman içerisinde gerçekleşen stratejiler olarak tanımlanan *fark edilen stratejiler* olarak sınıflamak mümkündür. Kurgulanan stratejiler üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bunlar, geniş kapsamlı ve dar olmak üzere ayrıma tabii tutabileceğimiz amaçlar, politikalar ve planlardan oluşur. Fark edilen stratejiler ise; kurgulanan stratejilerin aksine geçmiş referans alır. Çünkü kurgulanan stratejiler her zaman kurgulandığı gibi gerçekleşmezler. Yöneticiler kurgular üzerinde şartlara göre değişiklikler yapmak zorunda kalırlar (Mintzberg ve Waters, 1985: 257-272 [5]). Yapılması gereken strateji değişiklikleri fark edilemeyen, fark edilen ve açığa çıkan stratejiler olarak adlandırılır. Bu bağlamda stratejiler doğrusal ve doğrusal olmayan diye de ayrılabilirler. Strateji uygulamaktan sorumlu yönetici veya lider başlama noktası ile hedef arasındaki süreçleri ve sapmaları sürekli kontrol etmek zorundadır. Kontrol, sapmaların nerelerden kaynaklandığının bulunması ve stratejinin tekrardan doğrusal hale getirilmesi için ne türden kararlar ve politikalar izlenmesi gerektiği hakkında bilgiler verir. Çünkü strateji kavramı, işletmelerin politikalarının ve gelecekte varmak

istedikleri amaçlar, ne zamanda nerede olmak istedikleri, amaçlar ve kaynaklar arasındaki uyum ve kaynakların hangi metotlarla hangi fonksiyonlara ne biçimde dağıtılacağına tespit edilmesi biçiminde tanımlanabilmektedir. Süreçler her zaman planlandığı biçimde yürümediği için işletmeler çevreden gelen kolaylaştırıcı ve zorlaştırıcı faktörleri de analiz etmek zorundadırlar. Bu türden zorluluklar onları yukarıda anlatıldığı biçimde, vizyon ve misyon doğrultusunda alt stratejiler belirlemeye zorlar. Şöyle ki, ürün müşterilerin isteklerine cevap vermeyebilir ve bu tür ürünlerle amaçlara ulaşmak mümkün olmayacağı veya uzun zaman gerektireceğinden bu gibi durumlarda yapılması gereken organizasyonel fonksiyonlarla yönetim fonksiyonlarının tekrardan doğrusal strateji ve alt stratejilerle uygunlaştırılması; yani stratejinin yönetilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, stratejik yönetim; organizasyonun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak fonksiyonel kararların kesin ve açık olarak anlatılması, bütünlüğün tamamlanması ve değerlendirilmesi bilimi olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere stratejik yönetim; organizasyonel başarıya ulaşmak için yönetim, pazarlama, finansman/muhasebe, üretim faaliyetleri, araştırma-geliştirme ve bilgi-işlem sistemleri arasındaki entegrasyona odaklanmıştır. Bu süreç *stratejik analiz*, *strateji biçimlendirilmesi* ve *strateji uygulaması* faaliyetlerini içerir. Stratejik analiz uygun stratejinin geliştirilmesi işi, strateji biçimlendirilmesi bu işin plana dönüştürülmesi, uygulama ise planın uygulamaya geçirilmesi sürecidir. Kısaca yapılan iş, tasarlanan stratejilerin gerçekleşen stratejilere dönüştürülmesi işidir. Birinci aşamada işletme amaçlarıyla iç ve dış çevredeki gelişmeler ilişkilendirilir, ikinci aşamada kaynakların organizasyonun faaliyetlerine uygunlaştırılması (tehdit ve fırsatlara), üçüncü aşama organizasyonun faaliyetlerine kaynak aktarma (yapılacak faaliyetlere kaynaklar bakımından zamanında karşılık verebilecek misiniz), dördüncü aşamada ise stratejik kararların faaliyetler kararları etkilemesi, yani yapılan değişim işletmenin diğer bütün alanlarında bir dizi farklı kararlar almayı gerektirmektedir. Diğer yandan, doğal yapısının bir sonucu olarak stratejik yönetim komplekstir. Bu karmaşıklık en azından üç sebepten kaynaklanıyor olabilir. Birinci olarak, stratejik kararlar geleceği ilgilendirdiklerinden yüksek oranda belirsizlik taşırlar. İkinci olarak organizasyon yönetiminde bütünleştirilmiş bir yaklaşım gerektirir. Çünkü fonksiyonel yönetimin aksine sadece belirli bir alandaki uzmanlık yetmez alınacak kararlar organizasyonun bütün alanlarını ilgilendirebilir ve her bölümün menfaatleri birbirinden farklı olabilir. Üçüncüsü ise yukarıda da bahsedildiği gibi stratejik yönetim beraberinde birçok problemi de getiren değişim süreci gerektirebilir.

Bu açıdan bakıldığında, stratejik yönetimi sadece karar alma süreci olarak tanımlamak yetersiz olacaktır.

Ürün veya servisin verimli üretimi, faaliyetlerin kontrolü, satış yönetimi, finansal performansın kontrolü ve yeni ürün veya sistem dizaynı yönetimin önemli faaliyet alanlarıdır. Bu faaliyetler, organizasyonun sadece sınırlı bir alanının verimli yönetilmesi ve stratejinin uygulanması açısından da önemli olmasına rağmen stratejik yönetim sayılamaz. Stratejik yönetim sadece önemli konular hakkında karar almakla ilgilenmez bunların uygulanmasından da emin olmak ister. Bu bakımdan stratejik yönetim üç ana konuya odaklanır. Bunlar organizasyonun pozisyonunu anlamaya yönelik *stratejik analiz*, mümkün olan faaliyetlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, aralarından en uygun olanının seçilmesi sürecini kapsayan *strateji seçimi* ve stratejinin nasıl uygulanması gerektiğinin planlanması ve gereken değişimin yönetilmesini kapsayan *uygulama aşaması* dır. Bu yüzden stratejik maliyet yönetimi de genellikle stratejik analiz ve seçim süreçlerinde stratejik yönetimin kullandığı önemli bir enstrüman haline gelmektedir.

İşletmelerde son yıllarda ağırlığı artan stratejik işletme yönetimi yaklaşımı çerçevesinde; teknolojik gelişmeler, bilgisayar destekli üretim, üretimde otomasyonun artması nedeniyle, ileri üretim teknolojilerinin kullanılması, yeni yönetim ve üretim yaklaşımlarının uygulanması, özellikle Japon işletmelerinin etkisiyle maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin yükseltilmesiyle ilgili olarak gerek ülkeler gerekse de işletmeler arasındaki rekabetin yoğunlaşması yeni bir üretim ortamının oluşmasına, yeni üretim ortamı da, bir yandan maliyetleme, diğer yandan da yeni maliyet dağıtım sorunlarını ortaya çıkarmıştır. Dağıtım sorunları işletmelerin stratejik amaçlarıyla uygun olarak yeniden, daha hassas ele alınmaya başlanmış ve bu bakış açısının sonucu olarak yeni maliyet kavramları ve maliyetleme yöntemleri ortaya çıkmıştır.

Maliyet yüksekliliğiyle ilgili tüm önemli kararlarda **Geleneksel Maliyet Muhasebesi-GMM** sistemleriyle sağlanan bilgilerin yeterli ve güvenilir olmaması, daha doğrusu geleneksel maliyet muhasebesinin bir çok konuda yetersiz kalması, maliyetleme ve maliyet dağıtım sorunlarının ortaya çıkmasının temel sebebi sayılabilir. GMM'nin ürün maliyetlemede sorunlarının olması, bir çok konuda yetersiz kalması ve geleneksel sistemlere yapılan eleştiriler sonucunda giderek önemini kaybetmesi ve yoğun rekabet baskısı sonucu ortaya çıkan maliyet baskısı işletmeleri, maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyetleri oluşumundan önce kaynağında etkilemeye zorlaması **Maliyet Yönetimi-MY** yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Ürün fiyatının müşteriler için en önemli satınalma kriterlerinden biri olması ve geleneksel maliyet yönetimi ve fiyat hesaplamasının bugünkü alıcı pazarları için yeterli olamaması nedeniyle MY'nin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmiştir. Maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim ve strateji belirleme,

maliyet önderliği stratejisi için destek sağlamaktadır. Zira maliyet sorunları da çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır. Maliyet muhasebesinin genişlemesi, MY'nin stratejik yararlarıyla stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren **Stratejik Maliyet Yönetimi-SMY** kavramı geliştirilmiştir.

MY, maliyet planlama ve kontrolünde aktif bir yaklaşımı ön plana çıkarmakta, SMY yaklaşımına öncülük eden "işletme stratejisinin ön planda tutulması" düşüncesiyle bütünleşmektedir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 18 [2]).

III. MALİYET YÖNETİMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE

Son yıllarda GMM sistemlerinin artan bir biçimde önemini kaybettiği ve literatürde de GMM'nin yetersizliği konusunda bir fikir birliğinin olduğu açıktır. Bu durum aşağıda belirtilen gelişmeler yönünde olmuştur.

- Maliyet muhasebesinde stratejik yönelim,
- Ürün yaşam süresinin kısalması yanında artan Ar-Ge Maliyetleri,
- Üretimde yeni teknolojilerin kullanımı,
- İşletmelerde artan pazara yönelik olma nedeniyle organizasyon yapılarının değişmesi,
- Değişen pazar talepleri ve müşterilerin isteklerine uymada değişen bilgi gereksinimi,
- Maliyet yapısında ve maliyet yükselmesinde değişimler (Dellmann ve Franz, 1994: 15-17 [6]).

Son yıllarda, işletmelerde yaşanan hızlı değişim sonucunda, maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemlerin önem kaybetmesi nedeniyle, işletmelerde gittikçe artan bir biçimde stratejik yönelim gözlenmektedir. Bu durum, maliyet muhasebesinde önemli derecede uzun vadeli planlama anlayışının da gerekli olduğu sonucuna yol açmıştır. Aynı zamanda, strateji seçiminde maliyet muhasebesinin desteğinin artırılması istenmektedir. Strateji seçiminde kantitatif büyüklüklerin yanında, finansal olmayan anahtar faktörler *kalite, esneklik ve zaman avantajları* gibi göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Oysa güncel sistemler kısalan ürün yaşam sürelerini görmezden gelmektedir. Bu nedenle, yönetimin artan ihtiyacına göre tam, doğru ve geniş kapsamlı MY bilgileri karşılanamamaktadır (Dellmann ve Franz, 1994: 15 [6]). Gittikçe artan otomasyonlaşma, artan tesis, sermaye, yatırım ve üretim yoğunluğunu gerektirmiş ve işletmeyle ilgili sabit maliyet ve dolaylı maliyet problemlerini artırmıştır. Sonuçta, işletmelerin gittikçe artan bir biçimde pazara yönelmeleri zorunlu olarak

organizasyon yapılarının değişmesine neden olmuştur. İşletmeler, klasik fonksiyonel organizasyon yapısından vazgeçerek faaliyetlerini pazara daha uygun hale getiren faaliyet alanı organizasyonu, daha doğrusu bölümlü organizasyon yapısını yeğledikleri görülmektedir.

MY kavramı, literatürde farklı içeriklerde ve çok defa maliyet muhasebesinde yeni yöntemlerin toplam adı olarak da kullanılmaktadır ve anlayış olarak da GMM'nin eleştirisi sonucunda ortaya çıkmıştır. Zira, GMM kısa vadeli kararlar için önceden saptanan üretim araçlarını desteklemekte, ancak stratejik kararlarda orta ve uzun vadeli bilgilerin hazırlanmasında yetersiz kalmaktadır. Bununla birlikte işletmenin rekabet gücünü önemli derecede etkilemektedir. Bu durum, **Stratejik Maliyet Yönetimi** yada **Stratejik Yönetim Muhasebesi-SYM** anahtar kelimeleri altında tartışılmaktadır. Kısacası MY, işletmenin verimliliğini artırma hedefiyle birlikte maliyetlerin bilinçli olarak etkilenmesi anlamına gelmektedir (Kajüter, 2001: 9-11 [7]).

MY; ürün maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak da tanımlanmaktadır (Gündüz, 1997: 33-34 [8]). MY'nin amaçları, özellikle maliyet şeffaflığının sağlanması ve rekabet gücünün elde edilmesi ve korunması olarak tarif edilmektedir (Sorg, 1999: 39 [9]).

MY'nin genel olarak amacı ise; maliyetleri etkileme, düzenleme ve yönetme yoluyla işletmenin uzun süreli olarak varlığını devam ettirebilme gücünün sağlanmasına yönelik olarak uygun işletme performansının sağlanması ve korunmasıdır (Maennel, 1993: 211 [10]). Maliyet durumu aracılığıyla rekabet gücünün elde edilmesi, artırılarak sağlanmasını ve korunması gerektiğinden, rekabete yönelik olarak yapılan karşılaştırmalarda maliyet durumunun düzeltilmesi ve iyileştirilmesi ön planda tutulmaktadır (Franz ve Kajüter, 1997: 484 [11]). Maliyet muhasebesinde yaşanan aşamalara ve günümüzde ulaşılan düzeye bakıldığında, işletmelerin değer yaratma süreçlerinde kendi maliyet durumunu etkileyebilme gereksinimlerinin gittikçe önem kazandığı söylenebilir. Yönetim kavramıyla sonradan (ex-post) maliyet karşılaştırmalarına dayalı maliyet kontrolü aşılarak maliyetlerin etkilenmesi boyutu açılmıştır. Bu haliyle MY artık maliyet muhasebesinin bir alt disiplini olmaktan çıkarak, işletme yönetiminin bir görevi haline gelmiştir. İşletmenin yapı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenmesi amacıyla düzenlenmesi olarak ta tanımlanabilen MY'de, yönetimin görev alanına giren bu düzenlemeler; amaçlanan maliyet düzeyi, maliyet yapıları, maliyet esnekliği, maliyet davranışının etkilenmesi, maliyet karmaşıklığının azaltılması ve son olarak da maliyet şeffaflığının sağlanmasıdır (Bilginoğlu, 1994: 3 [12]). Bunlar aynı zamanda MY'nin de amaçlarıdır. MY'nin işletme performansı ve rekabet

gücüyle ilgili küresel amaçları; sürekli (birincil) amaçlar ve ikincil amaçlar içinde ayrılarak bölümlenebilir. Bu amaçlar (Maennel, 1995a: 27-33 [10]):

- MY'nin amacı, genel olarak maliyet yüksekliğinin düşürülmesidir (Maliyet Düzeyi Yönetimi),

- Maliyet yapılarının en elverişli duruma getirilmesi (Maliyet Yapısı Yönetimi),

- Azalan maliyet akışlarını kolaylaştırma ve artan maliyet akışlarından kaçınma yoluyla maliyet akışının en uygun duruma getirilmesi (Maliyet Akışı Yönetimi),

- MY ve pazarlama alanlarının birlikte çalışmasıyla, ürün geliştirme ve tasarımından, satışına kadar maliyetlerin çeşitliliğinin azaltılması yoluyla pazarda fiyat avantajları elde ederek, dinamik gelişme sağlanması ve rekabet dinamiğinin elde edilmesi,

- Yüksek üretim düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan maliyet dezavantajlarından kaçınmak için uzun değer yaratma zincirlerinde, mal ve hizmetlerin öz üretimi, ürünlerin ve kısmi faaliyetlerin dış alımı gibi üretme ya da satın alma kararlarında koordinasyon maliyetlerinin yükselmesi nedeniyle, işletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleştirilmesi yoluyla olanaklı olduğu kadar üretim düşüklüğünü azaltarak yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı oluşturma,

- Maliyet şeffaflığının iyileştirilmesi,

- Maliyet etkileme büyüklüklerini (maliyet etmenlerini) saptama,

- Çalışanlarda maliyet bilincinin artırılması ve sağlamlştırılması.

Tüm işletmede maliyet bilincinin oluşmasını sağlayan MY'nin temel olarak yararları ise şunlardır (Bilginoglu, 1994: 3-4 [12]):

- ✓ Mal ve hizmet üretiminde gittikçe artan otomasyon ve artan stratejiye dayalı işletme yönetimi (Backhaus ve Funke, 1997: 29 [13]).

- ✓ MY'nin temel felsefesi, maliyet muhasebesinden önce maliyet etkileme ve pazardan izin verilen daha doğrusu pazarda kabul edilebilir maliyetlerdir (Seeberg ve Seidenschwarz, 1993: 161 [14]).

- ✓ MY'nin esas yararı, hangi faaliyetler maliyetleri yaratmaktadır ve hangi önlemlerle maliyetlerin düşürülebileceğidir. SYM'nin görevi ise işletmelerdeki değişimi doğru düzenlemek, gerekli değişiklikleri yapmak ve yönetime yararlı, etkili veri sağlamaktır (Macht ve Hartlieb, 1997: 406-407 [15]).

MY'nin hareket noktaları; ürünlere (programlara), potansiyellere (kaynaklara) ve süreçlere göre ayıran Maennel, günümüzde ön planda tutulan müşteriye ve pazara yönelik olmayı MY içine taşımıştır (Maennel, 1993: 210 [10]). Bunun temelini proaktif maliyet yönetimi anlayışı oluşturmaktadır. Bu anlayış maliyet yönetimine stratejik yaklaşmanın gelişmesine sebep olmuştur. Bu bağlamda SMY, bir taraftan işletmeyle ilgili hedeflere ulaşmayı ve diğer taraftan da yerleşik pazarda olanaklı olan en uygun maliyetlerle

talepleri karşılamayı amaçlamaktadır (Kavandi, 1998: 26 [16]).

MY'nin özü, maliyet bilgi sistemin içindedir. Bugün özellikle önemli stratejik performans faktörlerine (esneklik, kalite ve zaman avantajı gibi) finansal muhasebe ve GMM ile ulaşamayacağı anlaşılmıştır. Horvath'a göre GMM sistemleri çok defa yönetimde kararlara uygun bilgileri sağlayacak durumda değildir. Bu nedenle Horvath **Operatif** (işlevsel) **Maliyet Yönetimi-OMY** ve SMY olarak bir ayırım yapmaktadır. Karar alanlarında karar vermede kullanılan bilgiler (örneğin; üretme ya da satın alma kararları) OMY tarafından sağlanırken, yeni karar alanlarının oluşumu, düzenlenmesi ve araştırılmasıyla ilgili bilgiler (planlama ve kontrollerdeki "performans potansiyelleri", stratejilerin düzenlenmesi, değiştirilmesi ve rekabet avantajlarını araştırma gibi) SMY tarafından sağlanmaktadır (Kaluza, 1994: 372-373 [17]). Oluşan bu yapısal çerçevede önceden saptanan rekabet durumuna göre düzenlenen üretim programında, belirlenen kapasitelerde maliyetlerin optimize edilmesi amaçlanmaktadır (Arnout vd., 1997: 168 [18]). Belki bu gelişmelerin bir sonucu olarak ağırlık merkezinin OMY'den, SMY'ye doğru kaydığı görülmektedir. SMY'de, maliyetlerin ve maliyet saptama faktörlerinin analizi yapılması. SMY, stratejik analiz, strateji formüle etme ve strateji düzenleme için önemli ve anlamlıdır. Burada hammadde kaynaklarının kullanımıyla ilgili stratejik maliyet bilgileri de gereklidir (Horvath ve Seidenschwarz, 1991: 300 [19]).

OMY ve SMY'nin temel görevleri karşılaştırma olarak aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo:1. Operatif ve Stratejik Maliyet Yönetiminin Görev Alanlarının Karşılaştırılması

Operatif maliyet yönetimi	Stratejik maliyet yönetimi
-İşlemsel kararların maliyetlere etkilerini saptama, planlama ve kullanma, -Maliyetleri muhasebeye dayalı olarak tanımlama ve değerlendirme, - Standart/Fiili karşılaştırmasında özel maliyet pozisyonlarını saptama, analiz etme ve değiştirme, -Zaman karşılaştırmalarında maliyet dinamiğini saptama, analiz etme, kullanma ve yöneltme.	-Stratejik kararların maliyetlere etkilerini tahmin etme, kullanma ve etkileme, -Stratejik maliyet pozisyonu ile ilgili etki büyüklüklerini tahmin etme ve analiz etme, -Maliyetleri faaliyetlere dayalı olarak bulma ve tanımlama, -Değer yaratma zincirlerinde maliyetleri rekabete yönelik olarak saptama, planlama ve analiz etme,

	-Yaşam dönemi maliyetlerinin bütünlüğünü saptama, planlama ve analiz etme.
--	--

Kaynak: (Delman ve Franz,1994: 18 [6]).

SMY'nin hareket noktası, müşteriler ve işletme için uygun maliyetli bir ürün ya da bir hizmet üretmektir. Yönetim, SMY'de stratejik bir düzeyle ilişki içerisindeyken, özellikle uzun süreli yönlendirme ve görevlerin algılanması (kavranması) ve tanımlanması açısından en üst düzeyde yönetimin özellikleri görülmektedir. OMY, orta vadeli yönetimin, kısa vadeli yönetime kadar yönetimin alt bölümleriyle ilgilidir (Freidank, 1999: 462 [20]).

V. STRATEJİK İŞLETME YÖNETİMİ İŞIĞINDA STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ

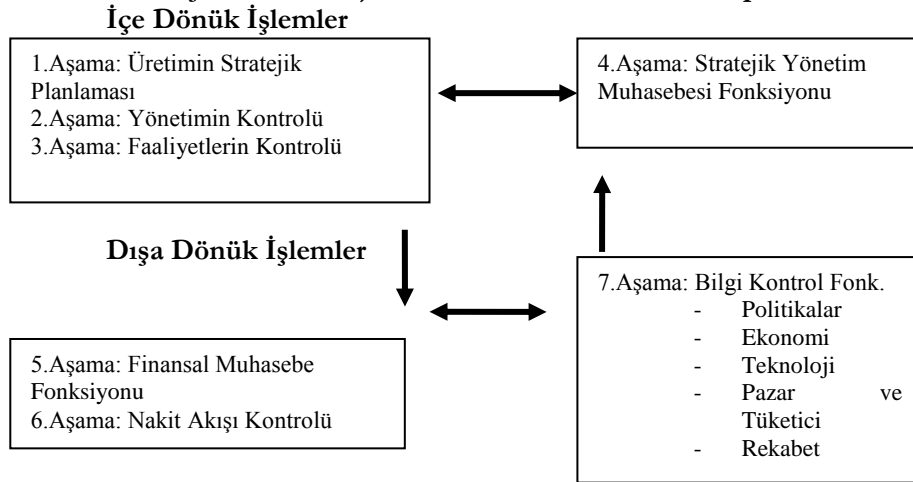
Son yıllarda ağırlığı artan stratejik işletme yönetimi yaklaşımı çerçevesinde yönetim muhasebesi, **Stratejik Yönetim Muhasebesi-SYM** biçimine dönüşmüştür. SYM, bir işletmenin sürekli değişen dış çevreye uyum sağlayabilmesi için yönetim plan ve programlarının muhasebe araçlarıyla uyarlanması olarak tanımlanmaktadır. SYM, ürün maliyetleme, planlama ve bütçeleme yoluyla kontrol ve karar alma gibi tüm alanların iyileştirilmesini ve geliştirilmesini zorunlu kılar. Bu anlayış, stratejiye önem veren ve değişime açık olan bir işletmede söz konusu olabilir (Tek, 1995: 298 [21]).

Yönetim muhasebesi, yöneticinin karar vermesinde kontrol faaliyetleriyle ilgili olarak yöneticiye yardımcı olan bilgileri toplayan, sınıflandıran, birleştiren, analiz eden ve raporlayan bir sistemdir. Yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesinden nerede ayrılmaktadır? GMM, her şeyden önce ürünlerin maliyetleriyle ilgilidir. Maliyet

muhasebesinin odak noktasında, maliyet dağıtımı ve finansal muhasebeyle olan ilişkisi bulunmaktadır. Konumuz açısından en önemlisi ise karar almaya yönelik olmayışıdır. Buna karşılık yönetim muhasebesi; planlama, yönetim ve kontrol kararları için maliyet bilgilerini kullanır. Yönetim muhasebesinin temel prensibi kabul edilebilir maliyetler prensibidir ve yönetim muhasebesi işlevsel (operative) alanları düzenlemektedir (Horvath ve Gleich, 1994: 136; Horvath, 1991: 73 [22]). Modern maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi arasında bir ayırım yapmanın güçlüğüne rağmen yukarıda anlatılanlar ışığında yönetim muhasebesini; işletme yöneticilerine, yönetimde ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamalarıyla kontrol olanağı sağlayan ve mevcut durumu tayin edilmesi açısından stratejik analiz yapılmasına olanak sağlayan muhasebe türü olarak tanımlayabiliriz (Yükçü, 1999: 4 [23]).

SYM, işletme stratejileriyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanması, hazır bulundurulması ve analiziyle ilgili uygulamalardır. İşletme stratejileri özellikle, gerçek maliyetler ve fiyatların, miktarların, pazar paylarının, nakit akışının görece düzeyi ve yönü ile işletmedeki bütün kaynakların aşırı kullanımıyla ilgili stratejilerdir. Literatürde, SYM kavramı yerine, SMY kavramının kullanıldığı görülmektedir (Brokemper, 1998a: 18 [24]; Wagenhofer, 1997: 276 [25]). SYM, stratejiye önem veren ve değişime açık olan bir işletmede söz konusu olduğu içindir ki, yönetim muhasebesinin de sorumluluğunun "yönetime tüm faaliyetlerinde destek sağlamak" olduğunu yadsımaz. SYM sistemi, işletme içine yönelik süreçler için karar almayı destekler. SYM sisteminin üretim, satış, mühendislik vb. bölümlerle birlikte yönetilmesi gerekir.

Şekil: 1. Stratejik Yönetim Muhasebesinin Yapısı



Kaynak: (Tek, 1995: 298-299 [21]).

SMY'nin iyi işleyebilmesi dış çevreden ve finansal muhasebe sisteminden tüm stratejik kararlara girdi olacak bilgileri almasına ve bu bilgileri bir arada kullanmasına bağlıdır. Aşağıdaki şekilde SYM'nin yapısı gösterilmiştir

VI. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Kökünü 1920'li yıllara dayanan GMM'nin geri planında işletmelerde gittikçe artan bir biçimde ortaya çıkan değişimle birlikte, içinde buldukları ortamla ilgili değerlendirmeler bulunmaktadır (Steincke, 1985: 13 [26]). GMM'ye getirilen açık ve yoğun eleştiri ve değerlendirmeler sonucu ortaya çıkan fikirler, maliyet muhasebesinin iyileştirilmesi çalışmalarını özellikle maliyetlerin dağıtımı ve beraberinde maliyetlerin etkilenmesiyle ilgili olarak artan problemler üzerinde yoğunlaşan çalışmaları hızlandırmıştır. Maliyet muhasebesinin önemli eksikliklerinin ortaya çıkışı aşağıdaki gelişmeler sonucunda olmuştur (Schllinglaw, 1989: 200 [27]; Maennel, 1995: 105 [10]).

1 - Artan stratejiye yönelim 2 - Gelişen yeni teknolojilerin kullanımı

Bu her iki faktör doğrudan doğruya küreselleşmeyle ilişkilidir ve rekabet dinamiği nedeniyle oluşan işletme faaliyetlerinin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bunlar rekabet gücünü sürekli olarak artırmaya yönelik işletmeyle ilgili önlemler olarak da açıklanabilir. Bir taraftan şimdiye kadar geçerli olan GMM'de uzun vadeli planlama anlayışında stratejik görünüm üzerinde önemle durulurken, diğer taraftan strateji belirlemeyle, maliyet önderliği arasında maliyet muhasebesinin desteğini artırması ve maliyet muhasebesinden maliyetleri farklılaştırması ve maliyetler üzerinde odaklaşması istenmektedir. Strateji kavramı; bir plan, bir model-örnek-standart (davranışta), bir pozisyon (pazarda) bir perspektif (işletmede) ve bir oyun olarak tanımlanmaktadır (Brokemper, 1998a: 12 [24]).

A. Maliyet Yönetiminin Stratejiye ve Pazara Yönelik Olarak Yeniden Düzenlenmesi Gerekliliği

MY'nin yeniden düzenlenmesi gerekliliği, birincil olarak uluslararası pazarlarda rekabetin şiddetlenmesine ve bu bağlamda ortaya çıkan sonuçlara dayanmaktadır. 80'li yıllarda Japon ürünlerinin ithalatı çerçevesinde ABD ve Avrupa'daki rekabet çok etkili olarak artarken, Japonya'da bu durumun hemen öncesinde şiddetli bir iç rekabet baskısı oluşmuştur. İç rekabet baskısı, Japonya'da yüksek maliyet ve kalite standartları sonucunu ortaya çıkarmış, yüksek değere sahip Japon ürünlerinin, doygun batılı pazarlara girişinin artmasıyla birlikte de, gittikçe artan bir yer değiştirme rekabeti başlamıştır. Bu görünüm, bugün özellikle tüm sanayileşmiş batılı ülkelerin tüketim malları pazarları için karakteristik bir durumdur. Aynı zamanda, gerek Japon ve gerekse de Avrupa pazarlarında ki eğilimin, tüketimin bireyselleştirilmesi yönünde olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanında tüketici ilgi ve zevklerinin değişmesi,

objektif olarak değerlendirilebilen ürün özelliklerinden daha çok düşünsel ve bireysel yarar beklentilerine göre gerçekleşmektedir. Bu ancak müşteriler açısından gittikçe artan bir biçimde deneyime dayalı ürün geliştirme yoluyla sürekli olarak yarar boyutunun genişletilmesine bağlıdır. Bu nedenle, ürün geliştirmede her bir ürün çeşidinin biçimsel özellikleri, ek yararlar sağlaması açısından önem ve anlam kazanmaktadır (Buggert ve Wielpütz, 1995: 17 [28]).

Yoğun rekabet ortamında işletmeler, müşterilere farklı ürün çeşitleri sunmak, özel hizmet etme sorumluluğunu taşımak istemektedir. Örneğin Japonya'da bu Esnek Üretim Sistemi-FMS modeli yoluyla denenmiş, müşterilerin özel istekleri, talepleri ürün de daha yüksek kaliteyi göz önünde bulundurmaya gerektirmiş ve bu çerçevede satın alma kararları bakımından artan müşteri önceliği elde edilmiştir. Ürünler için müşteri tercihlerini etkilemek ve fiyat düşürmek sürekli olanaklıdır. Müşteriler için sürekli kaliteye ise maliyet koşullarının düzeltilmesi ve iyileştirilmesi yoluyla ulaşılabilir. Bu bağlamda, pazarlama teorisinde genellikle ürünlerin fiyatı ve imajı arasındaki bağımlılığa dikkat çekilmektedir (Kotler, 1992: 402 [29]).

Bir ürünün fiyatı, müşterilerin en önemli satın alma kriterlerinden biridir. Geleneksel maliyet yönetimi ve fiyat hesaplama, bugünkü alıcı pazarları için çok fazla yeterli olamamaktadır. Geleneksel bir soru olan "ürün maliyeti ne olacak?" yerine "ürün maliyeti ne kadar olmalıdır" daha doğrusu bir ürünün maliyetinin ne kadar olması gerektiği ve bunun ne kadar olmasına izin verileceği sorusuyla karşılaşmaktadır. Bu, işletmenin rekabet ve daha uzun yaşama gücünün sürekli kalması için gereklidir. Müşteriye yönelik olma ise, stratejik performans faktörü olarak teoride ve uygulamada yer bulmaktadır. Bu nedenle, maliyetleri sürekli olarak düşürmek ve pazara müşterilerin kabul edebileceği bir fiyattan arzu edilen ürünleri sunmak gerekmektedir. Ampirik araştırmalara göre ürün maliyetlerinin % 70-80'nin ürün yaşam döneminin ilk safhaları öncesinde, özellikle Ar-Ge ve tasarım safhalarında saptandığı bilinmektedir. Bunun içinde, maliyet düşürme çalışmalarının ve MY'nin, rekabet yeteneğinin yeniden kazanılması hedefine yönelik olarak, değer yaratma zincirlerinin ilk safhalarında başlatılması zorunludur (Serfling ve Schultze, 1996: 29 [30]).

Pazara giriş engellerinin azaltılması ve bununla birlikte ortaya çıkan uluslararası rekabetin şiddetlenerek, ağırlaşması bu anlayışı; son on yıl içinde olgunlaştırmıştır. Bu durum, maliyete dayalı fiyat politikasının aksine, daha çok pazara yönelik fiyat politikasının olgunlaşmış, olgunlaşmadığına da bağlı olmaktadır. Pazar tarafından, önceden saptanan daha doğrusu stratejik olarak pazara yönelik fiyat politikasında kabul edilebilir, katlanılabilir maliyet düzeyinde bir fiyat istenmektedir (Maennel, 1997: 207 [10]). Bu anlayış, ürünün ayrılmaz bir parçası ve

tamamlayıcısı olan fiyatın, yalnızca daha çok sınırlandırılarak değiştirilebilir olduğu ve Porter tarafından geliştirilen strateji önerileri sonucuna götürmektedir.

Porter strateji önerilerini 3 strateji alternatifine ayırmaktadır. Bunlar, öncelik stratejileri, maliyet önderliği ve hücreler stratejisidir. Müşteri menfaatlerinin artırılmasıyla ilgili olarak öncelik stratejisi hedeflenirken, ürün geliştirme, üretim, pazarlama ve satış anında yapılan maliyet düşürmeler ve hem de pazara uygun fiyatlı ürünler sunma da ölçek etkilerinden yararlanma maliyet önderliği stratejisi içinde bulunmaktadır. Hücreler stratejisi ise pazar kesitleri, müşteriler, ürünler ve satış bölgelerinin açık olarak sınırlandırılmasıyla ilgili olmaktadır. Maliyet önderliği stratejisiyle işletme, sektördeki uygun maliyetlere sahip tüm üreticileri içine almak ve yoluna devam etmek istemektedir. Ürün ve rekabet edilen ürün karşılaştırmasında mal ve hizmetler yaklaşık olarak benzer özelliklere sahiptir ve müşteriler de eşit (aynı) fiyattan (piyasa fiyatı) ödeme yapmak istemektedir. Orta dereceden fazla bir başarı için referans, düşük maliyetlerdir. İşletme, bu maliyet avantajları çerçevesinde rekabetten daha çok, yüksek kâr sağlamaktadır. Maliyet önderliği, özellikle geniş ölçüde standartlaştırılmış seri ürünlerde stratejik amaca uygun olurken, farklılaştırma stratejisinde işletmeler, rekabet edilen ürünleri bir defa üretmeyi denemektedir. Her ürün, farklı özellikler demeti olarak görülebilir ve değişik müşteri yararı oluşturabilir. Ürün, kombine özelliklerine sahiptir ve bu kombinasyon müşteriler için önemlidir. Bu nedenle müşteriler, temel ürün için yüksek fiyat ödemeye hazırdır. Ürün özellikleri, müşterilere farklılaştırmaya yönelik olarak yardımcı olabilir. Bu özellikler; **kalite, dayanıklılık, imaj, müşteri hizmetleri (servis), yedek parça durumu** yada **geniş satıcı ağıdır**. Farklılaştırma maliyetleri (ek maliyetler), sağlamış olduğu ek yararlar nedeniyle önemli derecede fiyat yükselmesinin üzerine çıktığı anda işletme orta dereceden fazla bir başarı sağlamış demektir (Wagenhofer, 1997: 277 [25]).

Bir çok işletme, geçmişte bazen bilgi sağlamaya yönelik olarak bütünüyle acı deneyimler elde etmek zorunda kalmışlardır. İşletmeler, rekabet pozisyonunu koruyabilmek için maliyet önderliği stratejisine yönelmişler, buna rağmen sonuçta yine de koruyamamışlar ve buradan hareketle de yenileştirme ve kalite stratejilerinin zorlamasıyla kaybedilen pazarları yeniden ele geçirmişlerdir. Bazı işletmeler de, ürün çeşitlerini geniş kesimlere duyurarak, yaygınlaştırmış ve varyans sayısını artırmıştır. Bu anlayış, stratejik rekabet faktörünün “**zaman**” sonucuna neden olmuş ve arz ve talebe yönelik lojistik, özellikle de mükemmel çözümlere yol açmıştır (JiT üretim ve tedarik kavramı). Şüphesiz bu durum, uygun maliyetlerle ilişkili olarak stratejik yeni

yönelimleri özenli bir biçimde dikkate almayı gerektirmektedir (Maennel, 1997: 207-208 [10]).

Porter’in odaklaşma hipotezi düşüncesinde tek taraflı bir toplanma, önceleri araştırmacıların itirazlarıyla karşılaşmıştır (Seidenschwarz, 1993b: 37; 1994a: 76 [31]). Porter’in anlatımlarındaki eksiklikler 1985 yılından önce saptanmış, bunun sonucunda Outpacing-Strateji anlayışı geliştirilmiştir. Bu anlayış, Porter’in temel stratejilerindeki dinamikleşmeyi göstermektedir. Esas itibarıyla Outpacing-Strateji de buradan hareket etmekte ve buna göre işletmeler pazarda iki temel anlayışı farklılaştırma ve maliyet önderliği stratejisini benimsemektedir (Niemand, 1996: 32 [32]).

Ancak bunun için farklı esasların olduğu söylenmekte ve Porter’in strateji tiplerinin güncel gereksinmelere çok fazla uygun olmadığı belirtilmektedir. Esas itibarıyla, önceden saptanan rekabet durumunun şiddetinin azaltılmasıyla ilgili olarak, belirli ürün-pazar-stratejisiyle ilgili bir uzmanlaşma üzerinde çalışmanın denendiği ve problemin buradan ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Ancak, çok defa ürüne yönelik ya da maliyete yönelik zaafırlara katlanılabilir daha doğrusu bunlar görmezden gelinbilir (Seidenschwarz, 1993a: 98-99 [31]).

Rekabet avantajları, ürün yenileştirmelerde bugünkü pazar ortamında çoğunlukla hala kısa süreli olmaktadır. Bu nedenle taklitçiler pazar potansiyelini kendi amaçları için kullanmayı taklit ürünlerle çok hızlı denemektedirler. Ürün yenileştirme, pazarda ilk önce teknik bir standart olarak taklitçiler aracılığıyla yerleştirilmekte ve rekabet maliyet önderliği için kullanılmaktadır. Bu durumda müşteriler, yerleşik standartta aşırı yükseltilmiş fiyatları ödemeye çok fazla hazır ve niyetli değildir. Hücreler stratejisi anlayışına uygun olarak yalın bir öncelik stratejisi izlenmekte, ürünün sanki ayrılmaz bir parçası ve tamamlayıcısı olan fiyatı yüksek olan ürünleri, üreticiler tamamıyla lüks ürünler hariç olmak üzere üretmemektedir. Ancak, bununla birlikte bu durum daima küçük pazarcıklar (hücreler) için söz konusu olmakta ve bir çok işletme için gerekli pazar hacmini göstermemektedir (Buggert ve Wielpütz, 1995: 18 [28]).

Yenilikçi işletmeler, buna dayanarak doğal olmayan bir biçimde kısa ya da uzun vadeli fiyat rekabetine katılmaktadır. Bundan dolayı, bu işletmeler müşteri taleplerini çağımıza uygun bir biçimde düşük maliyetlerle yerine getirecek durumdadır. Bu gibi yöntemler, “Outpacing-Strateji olarak adlandırılmaktadır (Kleinaltenkamp, 1989: 652 [33]; Seidenschwarz, 1993b: 38; 1994a: 76 [31]; Niemand ve Scholl, 1995: 102 [34]; Niemand, 1996: 33 [32]).

Outpacing düşüncesinde, rekabetçi bilincinden çıkarılan iki tür yöntem söz konusudur. Standartlaştırma yöntemi (öteden beri Avrupa’da tercih edilen yol) ya da gençleştirme yöntemi (öteden beri Japon işletmeleri tarafından tercih edilen yol) dir.

Gençleştirme yöntemi, tipik Japon anlayışını ifade etmektedir. Bu amaçla işletmeler, öncelikle olanaklı olduğu kadar düşük fiyatlarla pazarı elde etmeyi hedeflemekte ve ikinci strateji safhasında müşteriler tarafından fark edilerek görülen ürün değerini-yararını sürekli olarak artırmaktadır. Bunun için etkili ve temsili bir örnek olarak Japonya'da otomobil, PC Bilgisayar, fotoğraf makinesi-kamera ve TV gibi ürünler için pazarlarda yüksek değerli ürün kesitlerine girişler ve sonradan geliştirmeler gösterilebilir. Buna karşın tipik Avrupa (batılı) anlayışı olan standartlaştırma yöntemi, önce pazar standartlarının yerleştirilmesiyle ilgili olarak pazarı düzenleme üzerinde yoğunlaşmayı ve sonra ürün maliyet düzeyinin düşürülmesini amaçlamayı ifade etmektedir. Yeni standartların yerleştirilmesiyle, yeni standart ürünler daima düşük maliyetle üretilebilir. Bu nedenle sürekli maliyet düşürme gereklidir (Niemand, 1996: 33 [32]; Seidenschwarz, 1993b: 37-38; 1994a: 76 [31]).

Japon işletmeleri, yoğunlukla ürün-pazar stratejisi olarak gençleştirme stratejisini takip etmekte ve ürün farklılaştırma ile ilgili olarak da her zaman açık bir biçimde maliyet faktörleri üzerinde yoğunlaşmaktadır (Seidenschwarz, 1994b: 24 [31]). Aslında, maliyet rekabeti çok defa yüksek kalite standardındaki ürünlerle gerçekleşmektedir. Benzer durumlarda, işletmeler için çok fazla hareket noktası olmayan Porter'in yalın stratejileri önerilmekte, kalite ve farklılaştırma düşüncelerinde ısrar edilmektedir. Bu tür gelişmeler için bilgisayar donanım sistemi (Computer-Hardware)'ndeki aşırı fiyat azalmalarıyla birlikte oluşan fiyat rekabeti abartılı bir örnektir. Ucuz ve çok sayıda ürün (seri üretim) üretenlerin (üreticiler) artan bir biçimde ortaya çıkması sonucunda büyük markalar, çeşitler üretenler de fiyat rekabeti içine sürüklenmişler ya da otomotiv sektöründe de olduğu gibi, Japon üreticiler de saldırgan fiyat politikası yoluyla üst sınıf kesim üzerinde bunu formüle etmeyi denemişlerdir. Burada Porter'e göre batılı otomobil üreticilerinin sürekli olarak yüksek değerli ürünler üzerinde yoğunlaşmaları ve daima özel pazar hücrelerinden kaçınmaları ve faaliyet hacmindeki geleneksel pazar kesitlerini terk etmeleri gereklidir (Buggert ve Wielpütz, 1995: 19 [28]). Porter'in strateji hipotezlerinin yanlışlığı ampirik olarak Corsten ve Will tarafından kanıtlanmıştır (Corsten ve Will, 1992: 189 [35]). Gerçekte, stratejiler arasındaki seçim açısından sorun daha çok akış süresi içinde değişen rekabet ve talep koşullarında stratejik yönelimin sürekli durum denetiminin yapılmasına önem verilmesidir (Kleinaltenkamp, 1989: 651 [33]). Bu bağlamda, yüksek müşteri talepleri yanında yüksek rekabet şiddeti de, maliyet ve kalitenin eş zamanlı olarak optimize edilmesini gerektirmektedir.

B. Stratejik Maliyet Yönetiminin Gelişimi

Maliyet problemleri yoğunlukla stratejik nedenlerle vardır. Bu saptama teorisi ve pratikte geniş kesimlerce kabul görmektedir. Maliyet muhasebesinin

genişletilmesiyle, daha doğrusu MY'nin stratejik yararlarıyla ilgili olarak çok sayıda maliyet muhasebesi uzmanının talebi olmuştur. Bu durum "Stratejik ya da "Stratejiye Dayalı Maliyet Yönetimi" sürecinde, uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin temel görevleri için de uygundur. Stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirlerine olan bağımlılıklarından elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri belirlenebilir ve rekabet avantajları elde edilebilir (Brokemper, 1998b: 276 [24]).

Yıllardır tam maliyetleme karşısındaki değişken maliyetleme problemi açısından teoride ve uygulamadaki maliyet muhasebesiyle ilgili tartışmalara, çok uzun zamandan bu yana takılıp kalınmış gibi görünmesi sonucunda, işletme uzmanları direkt maliyet sistemi ya da standart maliyet sisteminin uygulanması konusundaki tartışma da iki ayrı kampa bölünmüşlerdir. Bu bağlamda geniş ölçüde doğruluğu kabul edilmeyen tartışma konuları, doğrusu son yıllarda maliyet muhasebesiyle ilgili tartışmaların arkasında bulunan kanıların ve yeni kavramların miktarının artmasına yol açmıştır. Bu tartışmalara, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme-Activity-Based Costing, Hedef Maliyetleme-Target Costing ve Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme-Product Life Cycle Costing** gibi yeni kavramlar egemen olmuştur. Stratejik düşünceye göre, anılan bu kavramlara olan taleplerin artması yanında gittikçe artan bir biçimde SMY'nin gerekliliğinden söz edilebilir (Hillmer, 1993: 1082 [36]).

Pazar koşullarındaki değişimle birlikte maliyet hacmi, Pazarlama-Satış-Dağıtım ve Ar-Ge bölümlerinde alıcılardan, satıcı pazarlarına doğru artmaktadır. Aynı zamanda esnek otomasyonlaşmanın üretim yapılarını değiştirmesi nedeniyle önceden ve sonradan stoklama yapılan üretim alanlarında yer değiştirme işlemi gerçekleşmektedir. Bunun nedeni, maliyet muhasebesinde bir anlam ve önem kaybına bağlanabilir. Bu nedenle, maliyet muhasebesinden sürekli bir düzeltme ve iyileştirme değil, aksine endirekt alanlar üzerindeki kontrol ufkunun genişletilmesine yönelik "stratejik bir yeni yönelim" talep edilmektedir (Brokemper, 1998a: 15-16 [24]). Bu yeni yönelim, maliyet muhasebesinde değişen bir paradigma ortaya çıkarmıştır (Brede, 1993: 342 [37]). Muhasebede stratejiye yönelimle ilgili tartışmalar, stratejik yönetim anlayışının gelişmesine paralel olarak 80'li yılların hemen başında başlamış ve bu yeni yönelim, tam olarak yeni paradigmayla birlikte yeni bir disiplin ortaya çıkarmıştır (Brokemper, 1998a: 17 [24]).

C. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Amacı

SMY; işletme stratejileriyle, özellikle işletmenin tüm kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin göreceli düzeyi açısından yönetimle ilgili maliyet muhasebesi

bilgilerinin hazırlanması ve analiz edilmesi olarak tanımlanmaktadır.

SMY, kaynakların tüketimiyle ilgili olarak değerlendirilen müşteriye daha doğrusu pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak da tanımlanabilir (Brokemper, 1998b: 227 [24]). SMY kavramı, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de dikkate alarak hareket edilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da üstün ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir.

Karar almaya yönelik ve uzun vadeli olarak düzenlenen SMY'nin hedef grupları, her şeyden önce işletme yöneticisi, finans bölümü, üretim bölümü yöneticileri ve işletmede çalıştırılan işletme danışmanları ya da proje yöneticileridir. Bu gruplara, bilgileri (örneğin, maliyet yerleri raporları, özel maliyet yerleri bilgileri gibi) SMY sağlamaktadır. SMY, bütün işletme kollarında (sanayi, hizmet, el sanatları, ticaret ve diğerleri...) uygulanabilir. Burada uzun vadeli maliyet planlama ve yönetimi problemi her bakımdan benzer durumlar göstermektedir. SMY, en üst düzeydeki her yöneticiye şans sunmaktadır ve işletmenin geleceği için gerçekten önemli olan sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Rutin işlerle ilgili aktiviteler ve problemler için genellikle orta ve alt yönetimin üst düzey yöneticileri üzerine temsilci tayin edilebilir. Bu önemli yardım ve stratejik enstrümanların kullanılabilirliği yoluyla, yol gösterici kararları almak kolayca ve küçük bir hata olasılığıyla gerçekleştirilebilir (Erichsen, 1994: 308 [38]).

D. Stratejik Maliyet Yönetiminin Konusu

J.K. Shank ve V. Govindarajan, Porter'in hareket noktası olarak SMY anlayışını kabul ederek ve kavramsal çalışmalarına dayanarak GMM ve finansal muhasebeyi karşılaştırmak suretiyle bağımsız "SMY (Paradigma) Modeline" son şeklini vermişlerdir (Brokemper, 1998a: 19; 1998b: 276 [24]). SMY'nin doğuşu, her biri stratejik yönetim literatüründe yer almış üç önemli konudan kaynaklanmaktadır (Brokemper, 1998a: 19-20; 1998b: 277 [24]; Susmuş ve Özgür, 1998: 274 [39]): **1. Değer Yaratma Zinciri**, **2. Stratejik Konumlandırma**, **3. Maliyet Saptama Faktörleri (Maliyet Etmenleri)**.

Değer Yaratma Zinciri: SMY'nin temelini oluşturan ilk konu değer yaratma zinciridir. Bir işletme için değer yaratma zinciri, hammadenden tedarikçiden temin edilmesinden, ürünün son tüketiciye ulaşmasına kadar olan süreç içerisinde değer yaratan faaliyetlerin tümüdür. Değer yaratma zinciri, maliyet düşürme potansiyellerini ortaya çıkarmamaktadır. SMY, buradan hareketle sadece kendine özgü katma değeri

değil, toplam değer zincirini kontrol etmek zorundadır.

Stratejik Konumlandırma: SMY'nin temelini oluşturan ikinci konu stratejik konumlandırma'dır. Stratejik konumlandırma, yönetim muhasebesinin bilinen kullanımlarıdır. Bir soru olarak yöneltilecek olursa MY'nin işletme içindeki rolü nedir? denilebilir. Stratejik konumlandırma kavramı, maliyet muhasebesi ve finansal muhasebede düzenleme esası olarak stratejik konumlandırma temeline göre sıralanmaktadır. Bunlar, maliyet önderliği (liderliği) ve ürün farklılaştırma'dır. SMY'de maliyet analizinin rolü, işletmenin nasıl bir rekabet stratejisi seçtiğine bağlı olarak değişmektedir. Porter'e göre bir işletme, ya daha düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği yada daha üstün ürünleri piyasaya sürerek ürün farklılaştırma yoluyla rekabet edilebilir.

Maliyet Saptama Faktörleri (Maliyet Etmenleri)- Faaliyet Ölçütü Kavramı: SMY'nin üçüncü konusunu maliyet etmenleri-faaliyet ölçütü kavramı oluşturmaktadır. Faaliyet ölçütü kavramı, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme** yönteminden hareketle ortaya çıkmış ve SMY'de kendisine yer bulmuştur. Faaliyet ölçütü kavramı, işletme içerisinde yerine getirilen faaliyetlerin sağlıklı bir biçimde izlenmesini ve maliyetlerin gerçeğe uygun bir biçimde dağıtılarak doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayan, dağıtım anahtarı olarak işlev gören bir araç olmaktadır. SMY'nin temel görevi, rakipler hakkındaki bilgilerle işletmenin diğer bölümleri üzerinde yoğunlaşmaktır (Brede, 1993: 346 [37]).

E. Stratejik Maliyet Yönetimi Anlayışı

SMY anlayışında stratejik yönelimi gerçekleştirmenin 5 hareket noktası bulunmaktadır (Brokemper, 1998b: 277 [24]).

1. Değer Yaratma Zincirlerine Yönelim: Bütün işletme içi faaliyetler, daha doğrusu tüm işletmeye yayılan değer yaratma zincirleri göz önünde bulundurulmaktadır.

2. Maliyet muhasebesinin daha doğrusu maliyet yönetiminin düzenlenmesinde stratejik konumlandırmayı göz önünde bulundurma,

3. Yapısal Maliyet Etmenlerini (Faaliyet Ölçütü) Kapsama : SMY'de değişken kapasiteler ve yöntemler olduğu varsayılmaktadır. Böylece kapasitenin yanında maliyet etkileme büyüklüklerini de kapsamaktadır. Stratejik maliyet pozisyonunu etkileme büyüklüklerinin analizi ve tahmini, MY'nin görevleri arasında sayılmaktadır.

4. Stratejik Maliyet Yönetiminin çıkış noktası olarak Müşteriler: SMY, ürün şekillendirme ve maliyet planlamanın başlangıç noktası olarak piyasa fiyatını görmektedir. Odak noktada müşterilere ve maliyetlere uygun olarak düzenlenmiş satış programının hazırlanması bulunmaktadır.

5. İlk Safhalarda Başlama: Maliyetlerin büyük bir kısmı, ürün geliştirme ve ürün tasarımı safhasında ürünün özellikleri üzerinde saptanmaktadır. MY,

buradan hareketle pazara uygun ürünleri, tasarım ve geliştirmeden hemen önce kararlaştırmak zorundadır.

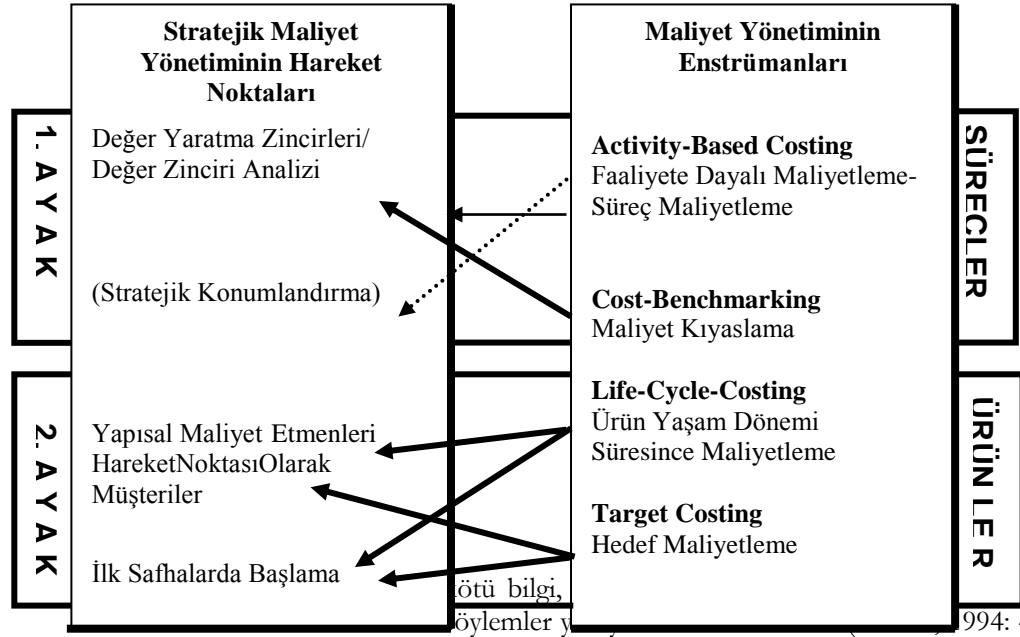
F. Stratejik Maliyet Yönetimi Enstrümanları

SMY için, uygulayıcılar tarafından çok sayıda enstrüman geliştirilmiştir. Bunlar SMY enstrümanları olarak ifade edilmektedir. Bu enstrümanlar **Hedef Maliyetleme-HM (Target Costing)**, **Maliyet Kıyaslama (Cost Benchmarking)**, **Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Activity Based Costing)** ve **Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme (Product Life Cycle Costing)**'dir. HM, SMY'nin enstrümantal

düzenlemesinin ayaklarından birini oluşturmaktadır. HM, ürün yaşam döneminin ilk safhalarında maliyet düşürmeye başlamayı ve ürün şekillendirmede pazara ve müşteriye yönelik olmayı sağlamaktadır. Aşağıdaki şekilde MY'nin enstrümanları ve SMY'de kullanımı gösterilmektedir (Brokemper, 1998a: 36-37; 1998b: 277-278 [24]).

Horvath, 90'lı yılların başlangıcında Shank ve Govindarajan'ın açıklamalarını benimsemiş ve daha geniş bir SMY anlayışı geliştirmiştir.

Şekil:2. Maliyet Yönetiminin Enstrümanları ve Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı



Horvath, 90'lı yılların başlangıcında Shank ve Govindarajan'ın açıklamalarını benimsemiş ve daha geniş bir SMY anlayışı geliştirmiştir. Horvath, değer yaratma zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etmenleri yapı taşlarının yanına Japonya'dan gelme Hedef Maliyetleme-HM'yi de (Target Costing) SMY'ye eklemiştir. SMY'de, ilk önce fikir olarak yaşamını sürdüren ürünün olası pazar fiyatıyla ilgili düşünceler başlıca noktayı oluşturmaktadır (Horvath, 1991: 81 [19]). Bu nedenle MY, ürün geliştirme safhasını genişletmiş ve MY için başlıca hareket noktası olarak müşterileri kabul etmiştir. SMY enstrümanları çoğunlukla tam maliyetleme sistemini tasarlamaktadır.

SMY çerçevesinde, stratejik düşüncelerle ilişki içerisinde Porter'in strateji kavramları ya da dinamik ürün farklılaştırma stratejileriyle, stratejik kararlar için maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe bilgilerinin birlikte kullanılabilir olup, olmadığı analiz edilmektedir. Maliyet muhasebesinin stratejik anlamı ve önemi, bugün özellikle Amerikan literatüründe gösterilmektedir. Bu durum, "ürün maliyetleme de

Üretimde yeni teknolojilerin (ileri üretim teknolojileri) kullanımı SMY'nin bir enstrümanı olan HM'nin kullanım ve uygulama olanaklarını geliştirmiştir. Pazara ve müşteriye yönelik HM, maliyet yönetimi için son yıllarda Japonya'dan ABD, Almanya ve diğer Avrupa ülkelerine yayılmış, yazında ve uygulamada yoğun olarak dikkate alınmıştır.

VII. SONUÇ

Sürekli farklılaşan müşteri talepleri, yoğunlaşan rekabet, genellikle düşük fiyat (maliyet), yüksek kalite ve daha fazla mal ve hizmet çeşitlenmesini zorunlu kılarak, farklılaşan müşteri taleplerinin tatminini gibi ön plana çıkan faktörler muhasebeyi, işletmeler açısından, işletme yönetiminde kayıt düzeni olmaktan çıkararak, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren, daha doğrusu ileriye dönük ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç konumuna getirmiştir.

Çünkü, strateji kavramı, işletmelerin politikalarının ve gelecekte varmak istedikleri amaçlar, ne zamanda nerede olmak istedikleri, amaçlar ve kaynaklar arasındaki uyum ve kaynakların hangi metotlarla hangi fonksiyonlara ne biçimde

dağıtılacağına tespit edilmesi biçiminde içe odaklı olarak ta tanımlanabilmektedir. Ancak süreçler her zaman planlandığı biçimde yürümediği için işletmeler çevreden gelen kolaylaştırıcı ve zorlaştırıcı faktörleri de analiz etmek zorundadırlar. Bu türden zorluklar onları vizyon ve misyon doğrultusunda alt stratejiler belirlemeye zorlar. Şöyle ki, ürün müşterilerin isteklerine cevap vermeyebilir ve bu tür ürünlerle amaçlara ulaşmak mümkün olmayacağı veya uzun zaman gerektireceğinden bu gibi durumlarda yapılması gereken organizasyonel fonksiyonlarla yönetim fonksiyonlarının tekrardan doğrusal strateji ve alt stratejilerle uygunlaştırılması; yani stratejinin yönetilmesi gerekmektedir. Çünkü fonksiyonel yönetimin aksine sadece belirli bir alandaki uzmanlık yetmez, alınacak kararlar organizasyonun bütün alanlarını ilgilendirebilir ve her bölümün menfaatleri birbirinden farklı olabilir. Diğer yandan stratejik yönetim beraberinde bir çok problemi de getiren değişim süreci gerektirebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında stratejik yönetimi sadece karar alma süreci olarak tanımlamak yetersiz olacaktır. Ürün veya servisin verimli üretimi, faaliyetlerin kontrolü, satış yönetimi, finansal performansın kontrolü ve yeni ürün veya sistem dizaynı yönetimin önemli faaliyet alanlarıdır. Fakat bu faaliyetler, organizasyonun sadece sınırlı bir alanının verimli yönetilmesi ve stratejinin uygulanması açısından önemli olmasına rağmen stratejik yönetim sayılmaz. Stratejik yönetim sadece önemli konular hakkında karar almakla ilgilenmez bunların uygulanmasından da emin olmak ister. Hedef maliyetleme bu uygulama alanlarından birini oluşturmaktadır. Geleneksel bir soru olan “ürün maliyeti ne olacak” yerine “ürün maliyeti ne kadar olmalıdır” daha doğrusu bir ürünün maliyetinin ne kadar olması gerektiği ve bunun ne kadar olmasına izin verileceği sorusuyla karşılaşmaktadır. Bu, işletmenin rekabet ve daha uzun yaşama gücünün sürekli kalması için gereklidir. Müşteriye yönelik olma ise, stratejik performans faktörü olarak teoride ve uygulamada yer bulmaktadır. Bu nedenle, maliyetleri sürekli olarak düşürmek ve pazara müşterilerin kabul edebileceği bir fiyattan arzu edilen ürünleri sunmak gerekmektedir. Ampirik araştırmalara göre ürün maliyetlerinin % 70-80'nin ürün yaşam döneminin ilk safhaları öncesinde, özellikle Ar-Ge ve tasarım safhalarında saptandığı bilinmektedir. Bunun içinde, maliyet düşürme çalışmalarının ve MY'nin, rekabet yeteneğinin yeniden kazanılması hedefine yönelik olarak, değer yaratma zincirlerinin ilk safhalarında başlatılması zorunludur. Araştırma işletmeler veya diğer organizasyonlar açısından “hedef maliyet” stratejik yönetimin ve planlamanın önemli unsuru olduğunu göstermektedir. Zaten bu yüzden olsa gerek, literatürde kavram strateji terimini başına alarak “stratejik hedef maliyet” olarak karşımıza çıkmaktadır. Araştırma stratejik yönetimi dışı dönük olmaktan ziyade içe dönük olarak inceleyerek kendisini

kısıtlamak zorunda kalmıştır. Diğer araştırmacılar konuyu dış ve iç dengeyi gözeterek tekrardan bir uygulamayla beraber inceleyebilir.

Kaynaklar

1. Koçel, T (2004) İşletmelerde Stratejik Yönetim'e önsöz, Ülgen, H ve S.Kadri Mirze, Literatür yayınları, İstanbul.
2. Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir. (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
3. Karcıoğlu, Reşat (1997), “Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi”, **Pazarlama Dünyası**, Yıl:11, Sayı:64, Dünya Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Temmuz-Ağustos, s. 4-8; (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi**-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum.
4. Johnson, G ve Scholes, K (1993), “**Exploring Corporate Strategy**”, Prentice Hall, London, s.3-15.
5. Mintzberg, H ve Waters, J.A. (1985) “Of strategies, deliberate and emergent”. **Strategic Management Journal**, 6, 257-272.
6. Dellmann, Klaus ve Franz, Klaus-Peter (1994), “Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement”, **Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement**, Hrsg: Klaus Dellmann ve Klaus-Peter Franz, Verlag Paul Haupt, Bern-Stuttgart-Wien, s.15-30.
7. Kajüter, Peter (2001), **Proaktives Kostenmanagement: Konzeption und Realprofile**, nbf-neue betriebswirtschaftliche forschung 266, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH und Deutscher Universitäts-Verlag GmbH, Wiesbaden.
8. Gündüz, H. Erdin (1997), **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**, SPK. Yayın No:99, Ankara, Tisamat Basım Sanayi.
9. Sorg, Walther (1999), Meilensteine der Kostenrechnung, Gertrud Scheld Fachbibliothek Verlag, Büren.
10. Maennel, Wolfgang (1993), “Kostenmanagement als Aufgabe Unternehmensführung”, **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 37.Jg., Heft:4, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, s. 210-214; (1995a), “Ziele und Aufgabenfelder des Kostenmanagements”, **Handbuch Kosten- und Erfolgscontrolling**, Herausgeber: Thomas Reichmann, Verlag Franz Vahlen, München, s. 25-45; (1997), “Frühzeitige Produktkostenkalkulation für das Kostenmanagement”, **Die Kunst des Controlling**, Hrsg: Ronald Gleich ve Werner Seidenschwarz, Verlag Franz Vahlen, München, s. 201-229.
11. Franz, Klaus-Peter ve Kajüter, Peter (1997), “Kostenmanagement in Deutschland- Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Grossunternehmen”, **Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische**

Kostensteuerung, USW-Universitaetsseminar der Wirtschaft, Schriften für Führungskräfte Band:33, Hrsg: K-P.Franz ve P.Kajüter, Schaeffer Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 481-502.

12. Bilginoglu, Fahir (1994), "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", **Yönetim**, İ.Ü. İ.F. İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, Yıl:5, Sayı:19, Avcıol-Basım Yayın, İstanbul, s. 3-5.

13. Backhaus, Klaus ve Funke, Stephan (1997), "Fixkostenmanagement", **Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung**, USW-Universitaetsseminar der Wirtschaft, Schriften für Führungskräfte Band: 33, Hrsg: Klaus-Peter Franz ve Peter Kajüter, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 29-43.

14. Seeborg, Thomas ve Seidenschwarz, Werner (1993), "6 Schritte zum marktorientierten Kostenmanagement", **Marktnaeh und Kosteneffizienz Schaffen**, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 155-171.

15. Macht, Michael ve Hartlieb, Christoph (1997), "Kostenmanagement in der Automobilindustrie", **Kostenmanagement- Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung**, Universitaetsseminar der Wirtschaft-USW, Schriften für Führungskräfte, Herausgeber: Klaus-Peter Franz ve Peter Kajüter, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 405-434.

16. Kavandi, Shabnam (1998), **Ziel- und Prozesskostenmanagement als Controllinginstrumente**, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH und Deutscher Universitaets-Verlag, Wiesbaden.

17. Kaluza, Bernd (1994), "Kostenmanagement bei neuen Technologien", **Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement**, Herausgeber: Klaus Dellmann ve Klaus-Peter Franz, Verlag Paul Haupt, Bern, s. 371-421.

18. Arnout, Ali, Niemand, Stefan ve von Wangenheim, Sascha (1997), "Kostenmanagement", **Die Kunst des Controlling**, Hrsg:Ronald Gleich ve W. Seidenschwarz, Verlag Franz Vahlen, München, s. 161-195; Arnout, Ali (2001), "Anwendungsstand des Target Costing in deutschen Grossunternehmen Ergebnisse einer empirischen Untersuchung", **Controlling**, 13.Jg., Heft:6, Verlage C.H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, s.289-299.

19. Horvath Peter ve Seidenschwarz, Werner (1991), "Strategisches Kostenmanagement der Informationsverarbeitung", **Die Informationswirtschaft im Unternehmen**, Hrsg: Lutz J. Heinrich, G. Pomberger ve R. Schauer, Trauner Verlag, Linz.

20. Freidank, Carl-Christian (1999), "Kostenmanagement", **WiSt-Wirtschaftswissenschaftliches Studium**, 28.Jg., Heft:9, Verlage CH. Beck und Vahlen, München/Frankfurt a.M., September-, s. 462-467.

21. Tek, Nergis (1995), "21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, Editörler: Oya Yıldırım, Aysen Dalgeç ve Erdal Özkol, TÜRMOB Yayınları No:23, Ümit Yayıncılık, Ankara, s. 291-313.

22. Horvath, Peter ve Gleich, Ronald (1994), **Controlling: State of the Art und Entwicklungstendenzen**, 2. durchgesehene Auflage, Hrsg: Johann Risak ve Albrecht Deyhle, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, s.135-149; Horvath, Peter (1991), "Strategisches Kostenmanagement", **Controllingkonzeptionen für die Zukunft**, Hrsg: Peter Horvath, Herbert Gassert, Dietrich Solaro, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 71-90.

23. Yükcü, Süleyman (1999), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir.

24. Brokemper, Andreas, **Strategieorientiertes Kostenmanagement**, München, Verlag Franz Vahlen GmbH, 1998a; (1998b), "Strategieorientiertes Kostenmanagement- Strukturelle Kostentreiber als Bestimmungsgrößen der Kostenstruktur", **Controlling**, 10.Jg.,Heft:5, Verlage C.H. Beck Vahlen, München-Frankfurt a.M., September/Okttober-, s. 276-284.

25. Wagenhofer, Alfred (1997), **Interne Unternehmensrechnung**, 3. Auflage, Springer Verlag, Berlin-Heidelberg.

26. Steincke, Heinrich (1985), "Kostenrechnung-wohin?", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 29. Jg., Heft:1, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, s. 13.

27. Schillinglaw, Gordon (1989), "Management Accounting und Neue Technologien", **Controlling**, 1.Jg., Heft:4, Verlage C.H.Beck Vahlen, München-Frankfurt a.M., Juli, s. 200-207.

28. Buggert, Willi ve Welpütz, Axel (1995), **Target Costing**, Carl Hanser Verlag, München-Wien.

29. Kotler, Philip (1992), **Marketing-Management: Analyse, Planung und Kontrolle**, 7. vollstaendige und neubearbeitete Auflage, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

30. Serfling, Klaus ve Schultze, Ronald (1996), "Target Costing-Kundenorientierung in Kostenmanagement und Preiskalkulation", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, Sonderheft: 1/96, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, s. 29-38.

31. Seidenschwarz, Werner (1991), "Target Costing: Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement", **Controlling**, 3. Jg. Heft:4, Verlage C.H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, Juli/August, s. 198-203; (1993a), Target Costing, Verlag Franz Vahlen GmbH, München; (1993b), "Target Costing-durch marktgerechte Produkte zu operativer Effizienz oder: Wenn der Markt das Unternehmen steuert", Target Costing-Marktorientierte Zielkosten in den deutschen Praxis, Hrsg: Peter Horvath, Schaeffer-Poeschel Verlag,

Stuttgart, s. 29-52; (1994a), "Kostenmanagement "made in Japan", Jahrbuch Controlling'1994, Fachverlag Lehrstuhl Controlling Universitaet Stuttgart, Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Düsseldorf, Januar, s.22-34; (1994b), "Target Costing-Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien", Controlling, Heft:1, Verlage C.H. Beck und Franz Vahlen, München/Frankfurt, s. 74-83.

32. Niemand, Stefan (1996), Target Costing für Industrielle Dienstleistungen, München, Verlag Franz Vahlen.

33. Kleinaltenkamp, Michael (1989), "Outpacing Strategies", **DBW-Die Betriebswirtschaft**, 49. Jg. Heft:5, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 651-652.

34. Niemand, Stefan ve Scholl Kai (1995), "Benchmarking und Target Costing", **FB/IE-Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, 44.Jg., Heft:3, Beuth Verlag GmbH, Darmstadt, Juni, s. 102-105.

35. Corsten, Hans ve Will, Thomas (1992), "Das Konzept generischer Wettbewerbsstrategien Kennzeichen und kritische Analyse", **WISU-Das Wirtschaftsstudium**, 21. Jg., Heft:3, Lange Verlag GmbH&Co., Düsseldorf, Maerz, s. 185-191.

36. Hillmer, Hans-Jürgen (1993) "Strategisches Kostenmanagement-Neue Konzepte für die Kostenrechnung im Überblick", **BBK-Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung**, Nr.22, Fach:21, Verlag Neue Wirtschafts Briefe, Herne/Berlin, 17.11, s. 1081-1092.

37. Brede, Hauke (1993), "Kostenrechnung und Kostenmanagement", **Die Unternehmung**-Schweizerische Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 47. Jg., Heft:4, Verlag Paul Haupt, Bern-Stuttgart-Wien, Juli, s. 334-355.

38. Erichsen, Jörgen (1994), "Strategisches Kostenmanagement für die Unternehmensleitung", **PdR-Praxis des Rechnungswesens, Buchführung, Bilanzierung, Betriebsrechnung, Datenverarbeitung**, Heft Nr:1, Gruppe:11, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg, 28.2., s. 307-330.

39. Susmuş, Türker ve Eski, Özgür (1998), "Zamana Dayalı Rekabetin Maliyetler ve Verimlilik Üzerine Etkisi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Prof.Dr. Kenan ERKURAL'a Armağan, Cilt:XIV, Sayı:2, M.Ü. Basımevi, İstanbul, s. 273-294.

АВГУСТ 2001 г.